

Analyses

FISCALITÉ IMMOBILIÈRE

Régime des marchands de biens : l'intention ne vaut pas l'action

La cour administrative d'appel de Marseille dans un arrêt en date du 1^{er} juillet 2021 apporte des précisions sur l'appréciation des deux critères d'habitude et d'intention spéculative nécessaire à la qualification de l'activité de marchand de biens.



Par **Manuela Bitton**,
counsel,
Bersay

Aux termes du 1^o du I de l'article 35 du Code général des impôts (CGI), présentent un caractère commercial, les bénéfices réalisés par les personnes qui, habituellement, achètent en leur nom, en vue de les revendre, des immeubles, des fonds de commerce, des actions ou parts de sociétés immobilières ou qui, habituellement, souscrivent, en vue de les revendre, des actions ou parts créées ou émises par les mêmes sociétés. Conformément à la règle générale posée par ce texte, ces revenus sont considérés comme issus d'une activité dite de « marchand de biens » lorsque l'opération présente un caractère habituel et procède d'une intention spéculative. Sachant qu'il n'est pas nécessaire que l'activité de marchand de biens soit exercée à titre professionnel, ni même à titre principal, la qualité de marchand de biens peut ainsi être reconnue aux personnes physiques ou morales qui effectuent plusieurs opérations d'achat-revente.

Les critères de qualification de l'activité de marchand de biens

La cour administrative de Marseille dans son arrêt du 1^{er} juillet 2021¹ rappelle les critères déterminants pour la qualification d'une opération de marchand de biens et précise les contours des critères d'intention spéculative et d'habitude. Dans cette affaire, les contribuables par l'intermédiaire d'une SCI soumise au régime fiscal des sociétés de personnes, ont acquis deux terrains à bâtir le 13 juillet 1978 et le 12 juin 1981, et les ont cédés le 31 mars 2015. Ils ont considéré que les plus-values correspondantes relevaient de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values immobilières des particuliers et qu'ils n'étaient pas tenus de les déclarer

dans la mesure où, selon eux, une exonération était applicable en raison de la durée de détention des biens de plus de trente ans.

A la suite d'un contrôle, l'administration a estimé que la revente constituait une opération commerciale de marchand de biens qui devait être soumise à la TVA

(art. 257 du CGI), et la plus-value réalisée par la SCI devait être imposée au niveau des associés en tant que quote-part des bénéfices industriels et commerciaux de la SCI. Elle a ainsi remis en cause l'absence de déclaration de la quote-part de profit et a assujéti chacun des associés à une cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu.

Le tribunal administratif de Nîmes ne donnant pas droit à la demande des associés tendant à la décharge, en droits et pénalités, de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu au titre de l'année 2015, ces derniers ont relevé appel du jugement. Dans ce contexte, la cour administrative d'appel de Marseille rappelle le principe selon lequel la reconnaissance de l'activité de marchand de biens, regardée comme une activité commerciale en appli-

cation des dispositions de l'article 35 du CGI, est subordonnée à la double condition que les opérations d'achat en vue de la revente procèdent d'une intention spéculative et qu'elles présentent un caractère habituel.

Le long délai écoulé entre l'achat de l'immeuble et sa revente est sans effet sur l'appréciation de l'intention spéculative

Dans cette affaire, la SCI avait acquis les terrains en prenant l'engagement de les viabiliser et d'y construire

La reconnaissance de l'activité de marchand de biens, regardée comme une activité commerciale en application des dispositions de l'article 35 du CGI, est subordonnée à la double condition que les opérations d'achat en vue de la revente procèdent d'une intention spéculative et qu'elles présentent un caractère habituel.

des villas dans un délai de quatre ans. Cependant, la revente des parcelles est intervenue après plus de trente ans de détention dans le cadre d'une vente à un acheteur unique et en raison d'un désaccord entre associés pour réaliser le programme de construction de villas initialement envisagé.

Dans cet arrêt, la cour après avoir réaffirmé le principe selon lequel la condition d'intention spéculative doit être recherchée à la date d'acquisition des immeubles ultérieurement revendus, et non à la date de leur cession², s'est livrée à une appréciation in concreto de la situation de la SCI. Elle considère ainsi que les décisions de gestion de la SCI confirment son intention de valoriser les terrains avant de les revendre et qu'ainsi l'intention spéculative des associés est établie. La cour relève que la SCI a inscrit comptablement des terrains en stocks ; a porté la TVA déductible sur les actes d'acquisition, a vendu une parcelle du terrain en 2004 et a inscrit le produit de la vente au compte de résultat ; a loué une autre partie du terrain puis a sollicité et obtenu un permis d'aménagement. Ainsi, l'intention spéculative des associés est établie à la date d'acquisition des immeubles ultérieurement revendus et n'est pas remise en cause par les circonstances futures de la revente et notamment le long délai entre l'achat et la vente.

L'activité des associés de la société : élément déterminant pour l'appréciation de la condition d'habitude en l'absence de pluralité de ventes

La cour rappelle que « la condition d'habitude à laquelle est subordonnée l'application des dispositions précitées du I de l'article 35 du Code général des impôts, s'apprécie en principe en fonction du nombre d'opérations réalisées et de leur fréquence. Elle doit également être réputée remplie lorsque les associés qui jouent un rôle prépondérant ou bénéficient principalement des activités de la société sont des personnes qui se livrent elles-mêmes, de façon habituelle, à des opérations d'achat et de revente en l'état d'immeubles, la société étant l'un des instruments d'une activité d'ensemble entrant dans le champ d'application du 1° du I de l'article 35 du Code général des impôts ».

En premier lieu, la cour écarte la caractérisation de

l'habitude par une pluralité de ventes, en relevant que la vente à laquelle la SCI a procédé en 2004 est restée isolée. Ensuite, l'administration faisait valoir que l'habitude devait être caractérisée en raison de la qualité des actionnaires de la SCI, en particulier le titulaire de 50 % des parts en usufruit était un dirigeant ou associé de sociétés de construction-vente, le titulaire de 25 % des parts en nue-propiété était promoteur immobili-

lier et celui, disposant de 25 % des parts en nue-propiété, était dirigeant de la société de construction-vente bénéficiaire de la vente litigieuse et ayant pour projet de réaliser 88 lots d'habitation pour les revendre.

Cependant, la cour considère qu'« il ne résulte pas de l'instruction que ces associés se seraient livrés à titre habituel, que ce soit au travers des sociétés précitées ou personnellement, à des opérations d'achat et de revente en l'état d'immeubles, visées aux dispositions précitées du 1° du I de l'article 35 du Code général des impôts, et caractérisant l'activité de marchand de biens ».

Ainsi, pour l'appréciation de la

condition d'habitude au travers de l'activité des associés en cas d'opération isolée, l'arrêt de la cour administrative d'appel de Marseille repose sur une définition restrictive de l'activité des associés, qui doit seulement consister en l'achat-revente de biens immobiliers et non pas une activité immobilière d'une autre nature telle que l'activité d'achat-construction-vente.

Il est à noter que cet arrêt est en ligne avec la décision du Conseil d'Etat rendue le 6 novembre 1992³. Celle-ci était venue restreindre la jurisprudence de la haute juridiction selon laquelle une société civile immobilière qui ne réalise qu'une seule opération spéculative mais dont les associés, maîtres de l'affaire, se livrent de façon habituelle à des opérations immobilières, est réputée remplir la condition d'habitude⁴. ■

La condition d'habitude à laquelle est subordonnée l'application des dispositions précitées du I de l'article 35 du Code général des impôts, s'apprécie en principe en fonction du nombre d'opérations réalisées et de leur fréquence.

1. CAA Marseille, 3e chambre, 01/07/2021, n° 20MA00416.

2. En ce sens, CE 2-6-2006 n° 266507 et BOI-BIC-CHAMP-20-10-10 n° 50.

3. CE 6 novembre 1992, n° 72708, Section, SCI Les Hameaux de Perrin.

4. CE 18 mai 1983, n° 29524, Plén.

